

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Promemoria om undantag från skattskyldighet för
vissa ersättningar i form av royalty och avgift

Dnr
Fi2003/6617

Innehållsförteckning

1	Författningsförslag	3
1.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	3
2	Bakgrund	8
3	Bestämmelserna i ränta/royaltydirektivet.....	9
4	Gällande svenska regler.....	15
4.1	Räntor.....	15
4.2	Royalty m.m.....	15
4.2.1	Beskattning av royalty m.m.....	15
4.2.2	Självdeklarationer och kontrolluppgifter	17
5	Överväganden och förslag.....	19
5.1	Ränta	19
5.2	Royalty m.m.....	20
5.2.1	Allmänna utgångspunkter	20
5.2.2	I vilka fall undantag från skattskyldighet skall gälla i fråga om royalty m.m.....	22
5.3	Övergångsregler för Grekland, Portugal och Spanien	26
5.4	Självdeklarationer och kontrolluppgifter	27
5.5	Ikraftträdandebestämmelser	27
6	Konsekvenser för de offentliga finanserna.....	28
7	Författningskommentar	29
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	29
Bilaga	Rådets direktiv av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika länder (2003/49/EG).....	32

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 13 kap. 11 § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas ett nytt kapitel, 6 a kap. samt två nya bilagor, 6 a.1 och 6 a.2, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 a kap.

Undantag från skattskyldighet för vissa ersättningar i form av royalty och avgift

Innehåll

1 §

Detta kapitel gäller för vissa juridiska personer som får ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas.

Huvudregel

2 §

En begränsat skattskyldig juridisk person är inte skattskyldig för sådan ersättning som anges i 6 kap. 11 § andra stycket om de villkor som anges i 3–6 § är uppfyllda.

Villkor

Betalaren

3 §

Betalaren av ersättningen skall vara en sådan person som anges i bilaga 6 a.1, och vara

- obegränsat skattskyldig, eller
- begränsat skattskyldig samt bedriva näringsverksamhet från ett fast driftställe här.

Mottagaren

4 §

Mottagaren av ersättningen skall vara en sådan juridisk person som anges i bilaga 6 a.1, och

1. enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat i Europeiska unionen(EU) anses höra hemma där och inte enligt ett skatteavtal ha hemvist utanför EU,

2. utan rätt till undantag vara skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 6 a.2 eller en motsvarande eller i huvudsak likartad skatt och som införts efter den 26 juni 2003, samt

3. ta emot ersättningen för egen del.

5 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om mottagaren av ersättningen har ett fast driftställe utanför Europeiska unionen och den rättighet eller tillgång som ersättningen avser faktiskt hänförs till det fasta driftstället.

Intressegemenskap

6 § Betalaren och mottagaren av ersättningen skall vara i intressegemenskap.

Med intressegemenskap enligt första stycket avses att

1) ett av företagen direkt innehar minst 25 procent av kapitalet i det andra företaget, eller

2) minst 25 procent av kapitalet i båda företagen direkt innehas av ett annat företag som hör hemma i en stat som är medlem i

Europeiska unionen.

Oriktig prissättning

7 § Om ersättningen är högre än vad som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende parter tillämpas bestämmelserna i detta kapitel bara på det belopp som hade betalats om företagen inte varit i intressegemenskap.

13 kap.

11 §

Den som får ersättning i form av royalty eller *periodiskt* utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, anses bedriva näringsverksamhet. Om royaltyn eller avgiften grundar sig på anställning eller på uppdrag eller tillfällig verksamhet som inte ingår i en näringsverksamhet, räknas den dock inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget tjänst.

Den som får ersättning i form av royalty eller *periodvis* utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, anses bedriva näringsverksamhet. Om royaltyn eller avgiften grundar sig på anställning eller på uppdrag eller tillfällig verksamhet som inte ingår i en näringsverksamhet, räknas den dock inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget tjänst.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2004 och tillämpas på ersättningar som hänför sig till tiden efter utgången av år 2003.

Associationsformer som avses i 6 a kap. 3 och 4 §§:

– bolag som enligt belgisk rättsordning kallas ”naamloze vennootschap”/”société anonyme”, ”commanditaire vennootschap op aandelen”/”société en commandite par actions”, ”besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”/”société privée à responsabilité limitée” och sådana offentligrättsliga organ som fungerar enligt civilrättsliga regler,

– bolag som enligt dansk rättsordning kallas "aktieselskab" eller "anpartsselskab",

– bolag som enligt tysk rättsordning kallas "Aktiengesellschaft", "Kommanditgesellschaft auf Aktien", "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" och "bergrechtliche gewerkschaft",

– bolag som enligt grekisk rättsordning kallas ”ανώνυμη εταιρία”,

– bolag som enligt spansk rättsordning kallas "sociedad anónima", "sociedad comanditaria por acciones" eller "sociedad de responsabilidad limitada" och de offentligrättsliga organ som fungerar enligt civilrättsliga regler,

– bolag som enligt fransk rättsordning kallas "société anonyme", "société en commandite par actions" eller "société à responsabilité limitée" och industriella och affärsdrivande offentliga organ och företag,

– bolag som enligt irländsk rättsordning kallas "public companies limited by shares or by guarantee", "private companies limited by shares or by guarantee", organ registrerade enligt "Industrial and Provident Societies Acts" eller hypotekskassor registrerade enligt "Building Societies Acts",

– bolag som enligt italiensk rättsordning kallas "società per azioni", "società in accomandita per azioni" eller "società a responsabilità limitata" och offentliga och privata organ som bedriver industriell verksamhet eller affärsverksamhet,

– bolag som enligt luxemburgsk rättsordning kallas "société anonyme", "société en commandite par actions" eller "société à responsabilité limitée",

– bolag som enligt nederländsk rättsordning kallas "naamloze vennootschap" eller "besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid",

– bolag som enligt österrikisk rättsordning kallas "Aktiengesellschaft" eller "Gesellschaft mit beschränkter Haftung",

– handelsföretag eller de bolag som är bildade enligt civillagstiftning och som har handelsföretagsform samt kooperativa och offentliga företag, vilka är bildade i enlighet med portugisisk rätt,

– bolag som enligt finsk rättsordning kallas "osakeyhtiö/aktiebolag", "osuuskunta/andelslag", "säästöpankki/sparbank" eller "vakuutusyhtiö/försäkringsbolag".

– bolag som enligt svensk rättsordning kallas ”aktiebolag” och ”försäkringsaktiebolag”, och

– bolag som är bildade enligt brittisk rättsordning.

Skatter som avses i 6 a kap. 3 § :

- impôt des sociétés/vennootschapsbelasting eller impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders i Belgien,
 - selskabsskat i Danmark,
 - Körperschaftsteuer i Tyskland,
 - Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων i Grekland,
 - impuesto sobre sociedades eller impuesto sobre la renta de no residentes i Spanien,
 - impôt sur les sociétés i Frankrike,
 - corporation tax i Irland,
 - imposta sul reddito delle persone giuridiche i Italien,
 - impôt sur le revenu des collectivités i Luxemburg,
 - vennootschapsbelasting i Nederländerna,
 - Körperschaftsteuer i Österrike,
 - imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas i Portugal,
 - yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund i Finland,
- och
- statlig inkomstskatt i Sverige, och
 - corporation tax i Förenade kungariket.
- .

2 Bakgrund

I december 1997 antog Europeiska rådet ett skattepaket mot skadlig skattekonkurrens. Paketet har tre delar: en uppförandekod för företagsbeskattning, ett direktivförslag om beskattning av inkomster från sparande och ett direktivförslag avseende beskattning av betalningar av räntor och royalties mellan närstående företag.

Vid Ekofin-rådets möte den 3 juni 2003 ingicks den slutliga uppgörelsen om skattepaketet, varvid Ekofin-rådet bl.a. beslutade att anta rådets direktiv (2003/49/EG) om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater. Av uttalandena till rådets protokoll framgår att rådet och kommissionen är överens om att förmånerna enligt direktivet inte bör tillfalla företag som är undantagna inkomstskatt enligt detta direktiv. Vad som egentligen avses med uttalandet framgår av den engelska originalversionen, nämligen företag som är undantagna från beskattning på inkomster som omfattas av direktivet ("The Council and the Commission agree that the benefits of the Interest and Royalty Directive should not accrue to companies that are exempt from tax on income covered by that Directive"). Rådet har uppmanat kommissionen att vid en lämplig tidpunkt föreslå nödvändiga ändringar i direktivet.

Enligt direktivet skall medlemsstaterna sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa direktivet senast den 1 januari 2004 och genast underrätta kommissionen om detta. I denna promemoria föreslås regler av den innebörden. Eftersom lagstiftningen är av förmånskaraktär föreligger inget hinder att ge den retroaktiv tillämpning från den dagen.

3 Bestämmelserna i ränta/royaltydirektivet

Rådets direktiv (2003/49/EG) av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (nedan kallat ränta/royaltydirektivet) trädde i kraft den 26 juni 2003, dvs. samma dag som det offentliggjordes i Europeiska unionens officiella tidning (EUT L 157, 26.6.2003, s. 49).

Direktivets syfte är att undanröja internationell dubbelbeskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater. Medlemsstaterna är skyldiga att införliva direktivet i sin nationella lagstiftning senast den 1 januari 2004. Särskilda övergångsregler gäller dock av budgetskäl för Grekland, Portugal och Spanien.

Direktivet innehåller huvudsakligen följande materiella bestämmelser.

Artikel 1

Punkt 1: De betalningar av räntor eller royalties som uppkommer i en medlemsstat skall undantas från varje form av skatt som påförs sådana betalningar i denna stat, oavsett om den tas ut vid källan eller genom taxering, under förutsättning att den som har rätt till räntan eller royaltyn är ett bolag i en annan medlemsstat, eller ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat och tillhör ett bolag i en medlemsstat.

Punkt 2: En betalning som gjorts av ett bolag i en medlemsstat eller av ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat skall anses ha uppkommit i den medlemsstaten, den s.k. ”källstaten”.

Punkt 3: Ett fast driftställe skall behandlas som betalare av räntor eller royalties endast i den mån dessa betalningar innebär en avdragsgill kostnad för det fasta driftstället i den medlemsstat där det är beläget.

Punkt 4: Ett bolag i en medlemsstat skall behandlas som den som har rätt till räntan eller royaltyn endast om det tar emot betalningarna för egen del och inte som mellanhand, till exempel som representant, förvaltare eller bemyndigad undertecknare för någon annan person.

Punkt 5: Ett fast driftställe skall behandlas som den som har rätt till räntor eller royalties

a) om de fordringar, rättigheter eller det utnyttjande av de upplysningar som gett upphov till betalning av räntor eller royalties äger verkligt samband med det fasta driftstället, och

b) om betalningarna av räntor eller royalties utgör intäkter, som i den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget är föremål för någon av de skatter som uppräknas i direktivet eller en identisk eller i huvudsak liknande skatt, vilken påförs efter direktivets ikraftträdande vid sidan av eller i stället för de för närvarande utgående skatterna.

Punkt 6: Om ett fast driftställe som tillhör ett bolag i en medlemsstat behandlas som betalare av eller den som har rätt till räntorna eller royaltyn, skall ingen annan del av bolaget behandlas som betalare av eller den som har rätt till dessa räntor eller royalties.

Punkt 7: Undantaget från beskattning skall endast gälla om det bolag som är betalare, eller det bolag vars fasta driftställe behandlas som betalare, av räntor eller royalties är ett närstående bolag till det bolag som har rätt till, eller vars fasta driftställe behandlas som den som har rätt till, räntor eller royalties.

Punkt 8: Bestämmelserna gäller inte om räntor och royalties betalas av eller till ett fast driftställe som är beläget i tredje stat och tillhör ett bolag i en medlemsstat och bolagets affärsverksamhet helt eller delvis bedrivs genom det fasta driftstället.

Punkt 9: Ingenting hindrar att en medlemsstat beaktar de räntor eller royalties som mottas av dess bolag, de fasta driftställen som tillhör dess bolag eller de fasta driftställen som är belägna i den staten när staten tillämpar sin skattelagstiftning.

Punkt 10: En medlemsstat har valfriheten att inte tillämpa direktivet på ett bolag i en annan medlemsstat eller på ett fast driftställe tillhörande ett bolag i en annan medlemsstat i de fall där villkoren för att vara ett närstående företag som uppställs i artikel 3 b inte har varit oavbrutet uppfyllda under minst två år.

Punkt 11–13: I dessa punkter finns regler om att källstaten har rätt att begära att det påvisas genom intyg att villkoren i artikel 1 och 3 är uppfyllda vid tidpunkten för betalningen av räntor och royalties. Om detta inte har intygats, har medlemsstaten rätt att kräva skatteavdrag. Vidare finns regler om vad intyget skall innehålla.

Punkt 14: Om villkoren för undantag inte längre är uppfyllda, skall det mottagande bolaget eller fasta driftstället omedelbart underrätta det betalande bolaget eller fasta driftstället och, om källstaten begär det, den behöriga myndigheten i den staten.

Punkt 15–16: I punkterna behandlas proceduren när det betalande bolaget eller fasta driftstället har hållit inne källskatt på betalningar som skall undantas från beskattning enligt direktivet och har rätt till återbetalning av källskatten.

Artikel 2

I artikeln definieras vad som i direktivet avses med ränta och royalties.

Artikel 2 a: Med *ränta* avses inkomst av varje slags fordran, antingen den säkerställts genom inteckning i fast egendom eller inte, och antingen den medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller inte; uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper och obligationer eller debentures, däri inbegripet agiobelopp (överkursbelopp) och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures; straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta.

Artikel 2 b: Med *royalties* avses varje slags betalning som tas emot som ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biograffilm och programvara, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod, eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur; betalningar för nyttjandet av eller för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning skall anses vara royalties.

Artikel 3

I artikeln definieras vad som i direktivet avses med bolag i en medlemsstat, närstående bolag och fast driftställe.

Artikel 3 a: Med *bolag i en medlemsstat* avses

i) varje bolag som föreligger i en av de former som anges i förteckningen i bilagan till direktivet, och

ii) som enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses ha hemvist i den medlemsstaten och som inte enligt ett dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst med tredje stat anses ha skatterättslig hemvist utanför gemenskapen, och

iii) som är skyldigt att erlagga någon av de skatter som uppräknas i artikeln utan rätt till undantag från skatteplikt, eller en skatt som är identisk eller i huvudsak likartad och som påförs efter tidpunkten för direktivets ikraftträdande vid sidan av, eller i stället för, de uppräknade för närvarande utgående skatterna.

Beträffande kravet i iii) på att bolaget skall vara skyldigt att erlagga skatterna utan undantag bör även noteras att det av uttalandet till rådets protokoll från Ekofin-rådets möte den 3 juni 2003 om uppgörelsen för skattepaketet framgår att rådet och kommissionen är överens om att förmånerna enligt direktivet inte bör tillfalla företag som är undantagna från beskattning på inkomster som omfattas av direktivet. Det är möjligt att kommissionen kommer att lägga fram förslag för att ändra direktivet på denna punkt.

Artikel 3 b: Ett bolag är ett *närstående bolag* till ett annat bolag, om åtminstone

i) det första bolaget direkt innehar minst 25 % av kapitalet i det andra bolaget, eller om

ii) det andra bolaget direkt innehar minst 25 % av kapitalet i det första bolaget, eller om

iii) ett tredje bolag direkt innehar minst 25 % av kapitalet både i det första och i det andra bolaget.

Innehavet skall endast gälla bolag som har hemvist inom gemenskapens territorium.

Medlemsstaterna har vidare möjlighet att ersätta kriteriet om lägsta kapitalandel med ett kriterium om lägsta röstandel.

Som framgår av artikel 1 punkt 10 har källstaten rätt att kräva att villkoren för att vara närstående bolag skall ha gällt i minst två år för att undanta betalningarna från beskattning.

Artikel 3 c: Beteckningen *fast driftställe* avser i direktivet en stadigvarande plats för affärsverksamhet belägen i en medlemsstat, från vilken ett bolags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Definitionen stämmer överens med den definition som används i OECD:s modellavtal (artikel 5, Model Tax Convention on Income and on Capital, femte reviderade upplagan, januari 2003).

Artikel 4

I artikeln regleras undantag för betalningar som räntor eller royalties.

Punkt 1: Källstaten är inte skyldig att säkerställa de förmåner som detta direktiv innebär i följande fall:

a) Betalningar som behandlas som vinstutdelning eller som återbetalning av eget kapital i enlighet med källstatens lagstiftning.

b) Betalningar avseende fordringar som medför rätt att få del av gäldenärens vinster.

c) Betalningar avseende fordringar som ger borgenären rätt att byta ut sin rätt till ränta mot rätt att få del av gäldenärens vinster.

d) Betalningar avseende fordringar som inte innehåller någon bestämmelse om återbetalning av kapitalbeloppet eller om återbetalningen skall göras mer än 50 år efter tidpunkten för utfärdandet.

Punkt 2: Om, på grund av särskilda förbindelser mellan betalaren och den som har rätt till räntor eller royalties, eller mellan någon av dem och tredje man, beloppet av dessa räntor eller royalties överstiger det belopp som skulle ha avtalats om mellan betalaren och den som har rätt till betalningen om sådana förbindelser inte förelegat, skall bestämmelserna i direktivet endast tillämpas på det eventuella senare beloppet.

Bestämmelsen motsvarar bestämmelserna i artikel 11 punkt 6 respektive artikel 12 punkt 4 i OECD:s modellavtal som innebär att s.k. överränta och överroyalty inte skall behandlas som ränta och royalty enligt ett skatteavtal. Dessa bestämmelser har till syfte att se till att den s.k. armlängdsprincipen upprätthålls vid prissättning mellan närstående bolag (s.k. internprissättning).

Artikel 5

Punkt 1: Direktivet skall inte påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser för att förebygga bedrägeri eller missbruk.

Punkt 2: Medlemsstaterna får, när det gäller transaktioner som har skatteflykt, undvikande av skatt eller missbruk som huvudsakligt syfte eller som ett av huvudsyftena, återkalla de förmåner som direktivet innebär eller vägra att tillämpa direktivet.

Artikel 6

Särskilda övergångsregler gäller enligt artikel 6 för Grekland, Portugal och Spanien.

Punkt 1: Grekland och Portugal tillåts att inte tillämpa bestämmelserna i artikel 1 förrän den tillämpningsdag som avses i artikel 17.2 och 17.3 i rådets direktiv (2003/48/EG) om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (det s.k. sparandedirektivet). Under en övergångsperiod om åtta år med början från detta datum får länderna ta ut källskatt med högst 10 procent under de fyra första åren och med 5 procent under de fyra sista åren.

Spanien tillåts att, endast för royalties, inte tillämpa bestämmelserna i artikel 1 förrän tillämpningsdagen enligt artikel 17.2 och 17.3 i sparandedirektivet. Under en övergångsperiod om sex år med början från detta datum får Spanien ta ut en källskatt om högst 10 procent.

Den tillämpningsdag som avses i sparandedirektivet är den 1 januari 2005. För att den dagen skall gälla krävs emellertid att vissa tredje länder (bl.a. Schweiz) från och med samma datum tillämpar likvärdiga åtgärder samt att alla berörda beroende och associerade territorier från och med samma tidpunkt tillämpar automatiskt utbyte av information (eller under en övergångsperiod tar ut källskatt). Senast sex månader före datumet skall rådet enligt artikel 17.3 enhälligt besluta om villkoren är uppfyllda. Om villkoren inte anses vara uppfyllda skall rådet på förslag av

kommissionen med enhällighet fastställa en ny tidpunkt för sparandedirektivets tillämpning.

Om det i dubbelbeskattningsavtal mellan Grekland, Spanien eller Portugal och andra medlemsstater föreskrivs en lägre skattesats än som gäller enligt övergångsreglerna skall denna lägre skattesats även fortsättningsvis tillämpas. Före utgången av någon av övergångsperioderna får rådet vidare enhälligt, på förslag av kommissionen, besluta om en eventuell förlängning av perioderna.

Punkt 2: Om ett bolag i en medlemsstat, eller ett fast driftställe beläget i den medlemsstaten tillhörande ett bolag i en medlemsstat

– erhåller räntor eller royalties från ett närstående bolag i Grekland eller Portugal,

– erhåller royalties från ett närstående bolag i Spanien,

– erhåller räntor eller royalties från ett fast driftställe beläget i Grekland eller Portugal och tillhörande ett närstående bolag i en medlemsstat, eller

– erhåller royalties från ett fast driftställe beläget i Spanien och tillhörande ett närstående bolag i en medlemsstat,

skall den förstnämnda medlemsstaten medge en nedsättning motsvarande den skatt som betalats i Grekland, Spanien eller Portugal på denna inkomst i enlighet med övergångsreglerna, av inkomstskatten för det bolag eller fasta driftställe som erhöll denna inkomst.

Punkt 3: Nedsättningen behöver inte överstiga det lägsta av följande belopp, nämligen

a) den skatt som skall erläggas i Grekland, Spanien eller Portugal på inkomsten på grundval av övergångsbestämmelserna, eller

b) den del av den före nedsättningen beräknade inkomstskatt som skall betalas av det bolag eller det fasta driftställe som erhöll betalningarna och som kan hänföras till betalningarna i enlighet med den nationella lagstiftningen i den medlemsstat där bolaget har hemvist eller det fasta driftstället är beläget.

Artikel 7

Punkt 1: Medlemsstaterna skall sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa direktivet senast den 1 januari 2004 och skall genast underrätta kommissionen om detta.

När en medlemsstat antar bestämmelserna skall de innehålla en hänvisning till direktivet eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen skall göras skall varje medlemsstat själv utfärda.

Punkt 2: Medlemsstaterna skall till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av direktivet samt en jämförelsetabell över bestämmelserna i direktivet och de nationella bestämmelser som antagits.

Artikel 8

Kommissionen skall senast den 31 december 2006 överlämna en rapport till rådet om tillämpningen av direktivet, särskilt med tanke på en utvidgning av dess tillämpningsområde till andra bolag eller företag än dem som avses i artikel 3 och bilagan.

Artikel 9

Direktivet skall inte påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som går utöver bestämmelserna i detta direktiv och är utformade för att avskaffa eller mildra dubbelbeskattning av räntor och royalties.

Detta innebär bl.a. att om Sverige har ingått ett skatteavtal med ett annat EU-land som stipulerar att ingen källskatt får tas ut på ränte- eller royaltybetalningar mellan länderna oavsett om villkoren i direktivet är uppfyllda, t.ex. även gäller bolag som inte är närstående, gäller bestämmelserna i avtalet.

Artikel 10

Direktivet träder i kraft samma dag som det offentliggörs i Europeiska unionens officiella tidning. Detta skedde, som framgår ovan, den 26 juni 2003.

Artikel 11

Direktivet riktar sig till medlemsstaterna.

4 Gällande svenska regler

4.1 Räntor

Räntor som betalas ut från en näringsverksamhet i Sverige till andra länder beskattas inte i Sverige och någon källskatt tas inte heller ut. Detta gäller såväl räntor på lånefordringar (reverser, banktillgodohavanden, obligationer m.m.) som räntor på andra slag av fordringar, t.ex. skadestånd. Ränteutgifter får dras av som kostnad enligt 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) även om de inte utgör utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. Med ränta avses kostnad för en kredit, dvs. det belopp låntagaren betalar till långivaren utöver kapitalbeloppet som ersättning för att han får låna pengar. Ersättningens beteckning saknar betydelse.

Om resultatet i ett svenskt bolag blir för lågt på grund av att t.ex. en utgiftsränta som betalats till ett utländskt bolag som är i intressegemenskap med det utbetalande bolaget är högre än den skulle ha varit om den betalats till ett utomstående företag, kan resultatet korrigeras med stöd av armlängdsregeln i 14 kap. 19 § IL och beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om betalaren och mottagaren hade varit två oberoende parter.

I några rättsfall har Regeringsrätten ansett att en transaktion som betecknats som lån i själva verket inte varit något lån utan en transaktion avsedd att minska skatten och därför fick erlagd ränta helt eller delvis inte dras av (RÅ82 Aa 184, RÅ 1987 ref. 78 och RÅ 1989 ref 127).

4.2 Royalty m.m.

4.2.1 Beskattning av royalty m.m.

Den som får ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, anses enligt 13 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) bedriva näringsverksamhet. Om royaltyn eller avgiften grundar sig på anställning eller på uppdrag eller tillfällig verksamhet som inte ingår i en näringsverksamhet, räknas den dock inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget tjänst. För att ersättningen skall anses hänförlig till näringsverksamhet krävs bl.a. att verksamheten skall vara yrkesmässigt bedriven (jfr 13 kap. 1 § IL). Vid bedömningen av yrkesmässigheten är varaktigheten av betalningarna av royalty eller avgifter en viktig faktor. Royalty och periodvis utgående avgift utgör normalt inkomst av näringsverksamhet.

Med royalty avses en ersättning som någon utger för rätten att nyttja egendom som upplåtits till honom. Materiella tillgångar kan bestå av

både fast och lös egendom medan immateriella tillgångar endast kan vara lös egendom. Immateriella tillgångar kan vara upphovsrätt, mönster, varumärke, firma och patent. Royalty kännetecknas av att ersättningen utgår med varierande belopp, t.ex. per producerad enhet eller i förhållande till en verksamhets omsättning (RÅ 1958 ref. 48). Engångsbelopp som betalas i förväg för upplåtna nyttjanderätter utgör inte royalty. Däremot kan royalty i efterhand regleras genom engångsbelopp. En engångsersättning som löser ut tidigare utgående royalty har i äldre praxis likställts med royalty och beskattats i inkomstslaget näringsverksamhet (RÅ 1967 ref. 7). Ett större utgående initialbelopp som senare avräknades mot en i efterhand bestämd rörlig licensavgift har också ansetts utgöra royalty och inte engångsersättning (RÅ 1947 ref. 34). Det finns ingen svensk skatterättslig definition av royalty (se närmare om detta nedan i avsnitt 5.2.2).

Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga i Sverige (6 kap. 7 § IL). Begränsat skattskyldiga personer är skattskyldiga för inkomst från ett fast driftställe i Sverige (6 kap. 11 § första stycket 1 IL). Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas skall anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här (6 kap. 11 § andra stycket IL). Motsvarande regler gäller även för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga (3 kap. 18 §, första stycket 1 och andra stycket IL).

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas och som betalas ut från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här är alltså skattepliktig för mottagaren oavsett om denne själv bedriver näringsverksamheten i Sverige eller inte. Mottagaren anses nämligen delaktig i den verksamhet som bedrivs av utbetalarens näringsverksamhet och får därigenom ett eget fast driftställe i Sverige (prop. 1927:213 s. 261 f), den s.k. delaktighetstanken. Utgifter hänförliga till royalty eller liknande avgifter får dras av som kostnad, oavsett om utgifterna uppkommit här eller i utlandet (16 kap. 1 § IL). Avdrag får inte bara göras för direkta utgifter utan även för den del av mottagarens allmänna utgifter för administration som kan anses belöpa sig på royaltyn eller avgiften (RÅ 1940 ref. 45). Royalty och liknande avgifter är alltså föremål för nettobesättning.

Kupongskattelagsutredningen föreslog i sitt betänkande Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga (SOU 1999:79) att nuvarande beskattningsregler för royaltybetalningar till utlandet slopas och ersätts av en definitiv källskatt. Enligt förslaget skall underlaget för den särskilda royaltyskatten utgöras av bruttointäkten som mottagits av utbetalare i Sverige. Förslaget har inte lett till lagstiftning.

Om ett svenskt företag lämnar royalty till ett utländskt företag och det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna får resultatet i det svenska bolaget korrigeras med stöd av armlängdsregeln i 14 kap. 19 § IL, om beloppet är högre än det skulle ha varit om det inte hade funnits en sådan intressegemenskap mellan företagen.

Enligt artikel 12.1 i OECD:s modellavtal (Model Tax Convention om Income and on Capital, femte reviderade upplagan, januari 2003) skall royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas endast i

denna andra stat, om personen i fråga har rätt till royaltyn. Enligt nästan alla skatteavtal som Sverige har ingått med andra medlemsstater i Europeiska Unionen skall ingen källskatt tas ut på royalty. I dessa fall beskattas alltså inte begränsat skattskyldiga för royaltybetalningar som mottas från Sverige. Skatteavtalen med Grekland, Italien, Spanien och Österrike tillåter dock att royalty beskattas med en källskatt på 5–10 procent. Sverige har förhandlat fram ett avtal med Portugal, enligt vilket källskatt får tas ut med 10 procent. Riksdagen har i oktober 2003 godkänt avtalet (prop. 2002/03:127, bet. 2002/03:SkU4, rskr. 2003/04:19). Avtalet skall, när det gäller källskatt, tillämpas på belopp som förvärfvas den 1 januari 2000 eller senare (SFS 2003:758, SFS 2003:891).

När Sverige som källstat enligt ett skatteavtal har rätt att beskatta royalty som betalas till en person med hemvist i en annan avtalslutande stat, behandlas royaltyn som inkomst av näringsverksamhet om den härrör från näringsverksamhet bedriven från ett fast driftställe i Sverige. Mottagaren måste i dessa fall ta upp royaltyn som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Den skatt som tas ut får dock inte överstiga den procentsats som angetts i avtalet. Vid en jämförelse mellan den skatt som får tas ut enligt avtalet och enligt intern svensk rätt måste beaktas att procentsatsen i avtalet är satt i förhållande till den utbetalda royaltyns bruttobelopp medan beskattning enligt IL sker av nettobeloppet efter avdrag för kostnader hänförliga till intäkten.

4.2.2 Självdokumentation och kontrolluppgifter

En utländsk juridisk person som är begränsat skattskyldig för royalty eller periodiskt utgående avgift för att materiella och immateriella tillgångar utnyttjas skall enligt 2 kap. 7 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, lämna en särskild självdeklaration, om intäkterna som den skattskyldige skall ta upp under beskattningsåret har uppgått till minst 100 kr. Observera att det är bruttointäkten (intäkten före eventuella avdrag) som avses. En utländsk juridisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige på grund av regeln i 6 kap. 11 § andra stycket IL och erhållit royalty med minst 100 kr är alltså skyldig att lämna en självdeklaration, oavsett storleken på de avdragsgilla kostnaderna hänförliga till royaltyn. Vid bedömningen av deklarationsskyldigheten skall enligt 2 kap. 8 § LSK hänsyn inte tas till intäkt som är skattefri. Detta gäller dock inte om inkomsten helt eller delvis skall undantas från beskattning enligt skatteavtal.

Fåmansföretag, delägare i fåmanshandelsbolag och enskilda näringsidkare skall i sina deklarationer enligt 3 kap. 23 § LSK lämna uppgift om bl.a. betalning till mottagare i utlandet för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biograffilm, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur. Bestämmelsen är anpassad till den definition av royalty som finns i OECD:s modellavtal (prop. 2001/02:25 s. 171), se närmare om detta i avsnitt 5.2.2. Uppgiften skall avse ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land.

Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet skall, enligt 7 kap. 1 § och 3 § 4 LSK, lämnas om ersättning i form av betalning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biograffilm, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur. Bestämmelsen är liksom bestämmelsen i 3 kap. 23 § anpassad till OECD:s definition av royalty (prop. 2001/02:25 s. 180). Sådana kontrolluppgifter skall enligt 12 kap. 3 § LSK även lämnas för enskilda näringsidkare och juridiska personer som är begränsat skattskyldiga. I kontrolluppgiften skall fr.o.m. 2006 års taxering, utöver ersättningen, uppgift lämnas om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande (se prop. 2003/04:24 s. 11 f).

5 Överväganden och förslag

5.1 Ränta

Bedömning: Nya regler behöver inte införas om räntor för att uppfylla kraven i ränta/royaltydirektivet.

Skälen för bedömningen: Enligt ränta/royaltydirektivet får räntebetalningar mellan närstående bolag med hemvist i olika stater inom Europeiska unionen (EU) inte beskattas i källstaten, om villkoren i direktivet är uppfyllda. Detta gäller dock inte den del av räntorna som, på grund av särskilda förbindelser mellan betalaren och den som har rätt till räntorna, eller mellan någon av dem och tredje man, överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan betalaren och den som har rätt till betalningen om sådana förbindelser inte hade funnits. Skattefriheten gäller alltså bara den del av räntan som skulle ha avtalats om mellan oberoende parter. Vidare får medlemsstaterna, när det gäller transaktioner som har skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk som huvudsakligt syfte eller som ett av huvudsyftena, återkalla förmånerna som direktivet innebär eller vägra att tillämpa direktivet.

Som framgår av redogörelsen i avsnitt 4.1 finns det inte några svenska beskattningsregler som innebär att räntebetalningar till utlandet (oavsett om det är fråga om EU-länder eller inte) beskattas. Räntorna är avdragsgilla för utbetalaren, utom när det är fråga om ”överränta” som korrigeras med stöd av armlängdsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL), skatteflykt eller skentransaktioner. Internationell dubbelbeskattning kan endast uppkomma i de sistnämnda fallen. Vid felprissättning är det tillåtet att underlåta att tillämpa direktivet. Medlemsstaterna har dessutom rätt att vägra tillämpa direktivet vid skatteflykt. Sverige uppfyller alltså redan direktivets krav på att inte beskatta räntor som betalas ut till en annan medlemsstat. Några nya bestämmelser om skattefrihet vid utbetalning av räntor till utlandet behövs därför inte.

5.2 Royalty m.m.

5.2.1 Allmänna utgångspunkter

Bedömning: Det behövs nya bestämmelser om royalty för att uppfylla kraven i ränta/royaltydirektivet. Utgångspunkten för den nya regleringen bör vara att villkoren i direktivet skall vara uppfyllda för att ersättning i form av royalty och liknande avgift inte skall ge upphov till skattskyldighet.

Skälen för bedömningen: Enligt ränta/royaltydirektivet får royaltybetalningar mellan bolag i intressegemenskap med hemvist i olika stater inom Europeiska unionen (EU) inte beskattas i källstaten, om villkoren i direktivet är uppfyllda.

Utländska juridiska personer är enligt 6 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) skattskyldiga i Sverige för royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella och immateriella tillgångar utnyttjas. Förutsättningen är att betalningen gjorts från en näringsverksamhet med ett fast driftställe i Sverige, dvs. antingen från en svensk näringsverksamhet eller från ett utländskt företags fasta driftställe. Detta innebär att internationell dubbelbeskattning kan uppkomma. Enligt de flesta skatteavtal som Sverige har ingått med stater inom EU undanröjs dock denna dubbelbeskattning genom att royaltyn inte får beskattas i källstaten. Enligt avtalen som ingåtts med Grekland, Italien, Spanien och Österrike tilläts källstaten dock att ta ut en källskatt om 5–10 procent. Enligt avtalet med Portugal, som nyligen godkänts av riksdagen (se prop. 2002/03:127, bet. 2003/04:SkU4, rskr. 2003/04:19, SFS 2003:758), har källstaten rätt att ta ut källskatt med 10 procent på royaltyn. Det bör vidare noteras att definitionen av royalty enligt dessa avtal inte helt korresponderar med begreppets betydelse i IL (se vidare om detta avsnitt 5.2.2).

Detta innebär att Sverige i vissa fall inte lever upp till kraven i ränta/royaltydirektivet på att inte beskatta royalties som betalas ut från Sverige till företag i andra EU-länder. Det behövs därför nya bestämmelser som uppfyller dessa krav. Denna reglering måste som ett minimum se till att royaltybetalningar mellan bolag i intressegemenskap som hör hemma i olika EU-länder inte beskattas mer än en gång.

Den första frågan man måste ställa sig är dock om det egentligen är lämpligt att över huvud taget bibehålla inkomstbeskattningen av betalningar av royalty eller liknande avgifter som görs till utlandet. Bakgrunden till att sådana betalningar ger upphov till skattskyldighet är tankegången att den som uppbär sådana betalningar på sätt och vis är delaktig i den näringsverksamhet, som för den upplåttna rättighetens exploaterande drivs av utbetalaren (se prop. 1928:213 s. 261), den s.k. delaktighetstanken. Denna tanke har utförligt behandlats och kritiserats av Bertil Wiman i artikeln ”Beskattning av royalties m.m. till utlandet”

(Studier i skatterätt tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen, s. 167 ff.).

Kupongskattelagsutredningen har i betänkandet Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga (SOU 1999:79) föreslagit att reglerna om skattskyldighet för begränsat skattskyldiga för royalty slopas och ersätts med en källskatt på royaltyns bruttobelopp. Förslaget, som inte har lett till lagstiftning, bygger på ett tidigare förslag i departementspromemorian Beskattning av royalty från Sverige (Ds 1988:62). I betänkandet går man igenom skälen för och emot en beskattning i Sverige av denna typ av betalningar (SOU 1999:79 s. 208 f).

Först konstateras att Sverige utan reservationer har godtagit utformningen av artikel 12 i OECD:s modellavtal där rätten att beskatta royalty uteslutande tillkommer hemviststaten under förutsättning att mottagaren inte driver rörelse från fast driftställe i källstaten. Det skulle därför kunna anses vara förenligt med den svenska ståndpunkten att helt avstå från interna regler om beskattning av utländska subjekt. Även i förhandlingar om skatteavtal är det den svenska policyn att endast hemviststaten skall ha rätt att beskatta royalty. Det är dock inte fråga om att ensidigt avstå från att beskatta royaltybetalningar utan förutsättningen är ett ömsesidigt avstående från beskattning i källstaten.

Ett skäl för att slopa skattskyldigheten är, enligt utredningen, att Sverige i de flesta skatteavtal med andra industriländer redan har avstått från beskattningsrätten och att mer än 93 procent av det totala beloppet royalty som betalas ut från Sverige går just till mottagare i dessa industriländer. Ett slopande av skattskyldigheten kan därför förutsättas inte medföra något större skattebortfall. Vidare skulle ett slopande av skattskyldigheten medföra förenklingar för utbetalare, mottagare och skattemyndigheten samtidigt som det kan antas att skatteintäkterna inte skulle komma att minska särskilt mycket.

I betänkandet hänvisas sedan till flera skäl för att upprätthålla skattskyldigheten (skäl som tidigare tagits upp i departementspromemorian). Ett sådant skäl var att Sverige annars skulle förlora möjligheten att utnyttja den beskattningsrätt som tillkommer källstaten enligt vissa skatteavtal. Skattebortfallet kunde dock enligt utredningen antas vara lågt. Ett som utredningen ansåg tyngre skäl för att upprätthålla skattskyldigheten är emellertid att ett slopande av denna skulle kunna öppna för skatteflyktsmotiverade royaltybetalningar till lågskatteländer eller sådana länder som Sverige inte har ingått skatteavtal med. Utredningen ansåg att denna typ av försök till skatteundandraganden visserligen i en del fall skulle kunna angripas med den s.k. armlängdsregeln (se numera 14 kap. 19 § IL) som ger möjlighet att korrigera felaktig prissättning mellan en näringsidkare i Sverige och en utländsk kontrahent om det föreligger ekonomisk intressegemenskap mellan dem. Regeln måste dock betraktas som svårtillämpad i praktiken och särskilt beträffande immateriella rättigheter torde det vara mycket svårt att fastställa vad som är marknadsmässiga priser. Sammanfattningsvis ansåg utredningen därför att det fanns skäl för att upprätthålla skattskyldigheten för royaltybetalningar från Sverige.

Mot bakgrund av utredningens argument, framför allt vad gäller möjligheten att utnyttja sådana betalningar av royalty och liknande

avgifter i skatteflyktssyfte, bör skattskyldigheten behållas. Beskattningen skulle möjligen kunna utformas på ett mer ändamålsenligt sätt – eventuellt genom att skattskyldigheten ersätts med en definitiv källskatt som utredningen föreslagit – men detta är en komplicerad fråga som inte kan lösas inom ramen för denna promemoria. Utgångspunkten för den nya lagstiftningen bör i stället vara att den så nära som möjligt följer reglerna i direktivet och tillförsäkras att betalningarna inte ger upphov till skattskyldighet i de fall de villkor som uppställs i direktivet är uppfyllda.

5.2.2 I vilka fall undantag från skattskyldighet skall gälla i fråga om royalty m.m.

Förslag: En mottagare av ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas skall undantas från skattskyldighet för denna ersättning, om följande förutsättningar är uppfyllda: 1) Betalaren är en sådan person som omfattas av bilagan till ränta/royaltydirektivet och är antingen obegränsat skattskyldig eller begränsat skattskyldig och bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe här. 2) Mottagaren av ersättningen är en sådan juridisk person som omfattas av bestämmelserna i direktivet. 3) Betalaren och mottagaren av ersättningen är i intressegemenskap.

Om ersättningen är högre än vad som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende parter tillämpas bestämmelserna om undantag från skattskyldighet bara på det belopp som hade betalats om företagen inte varit i intressegemenskap.

Skälen för förslaget: Av ingressen till ränta/royaltydirektivet framgår att direktivets syfte är att se till att räntor och royalties beskattas en gång i en medlemsstat. Det lämpligaste sättet att tillförsäkra att detta sker har ansetts vara att avskaffa beskattningen av betalningarna i den medlemsstat där de uppstår, oberoende av om beskattningen sker vid källan eller genom taxering. Det har ansetts särskilt nödvändigt att avskaffa skatterna på sådana betalningar mellan bolag i intressegemenskap som hör hemma i olika medlemsstater samt mellan sådana bolags fasta driftställen.

En avgörande fråga är vad som avses med ”royalties” i direktivet och vilka typer av betalningar som alltså bör omfattas av skattefriheten. Royalty är ett begrepp med gamla anor vars betydelse har varierat över tiden. Någon svensk skatterättslig definition av begreppet royalty har aldrig funnits. I 13 kap. 11 § IL sägs ”Den som får *ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas*, anses bedriva näringsverksamhet” (författarens kursivering). När det gäller bestämmelserna om begränsad skattskyldighet för juridiska personer används samma uttryckssätt, ”*Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas...*” (6 kap. 11 § andra stycket IL). En liknande formulering används även avseende begränsad skattskyldighet för fysiska personer (3 kap. 18 § andra stycket IL).

Vad som avses med royalty definieras således inte i IL. Det väsentliga är dock, att ersättningens totala belopp inte är känd på förhand. Då kan det inte utgöra royalty. Att royaltybetalningar ger upphov till skattskyldighet för den som är begränsat skattskyldig beror på den s.k. delaktighetstanken. Denna innebär alltså att den som uppbär en sådan avgift, på sätt och vis är delaktig i den rörelse i vilken avgiftsbetalaren använder rättigheten i fråga. I sin artikel "Beskattning av royalties m.m. till utlandet" (Studier i skatterätt tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen, s. 167 ff.) framför Bertil Wiman uppfattningen att tanken innebär att man måste skilja på förskottsbetalningar och efterskottsbetalningar. Ett engångsbelopp som betalas i förskott kan inte utgöra royalty. Det beror på att man inte i förväg kan avgöra storleken på royaltyn. För att utgöra royalty skall den ju knytas till exempelvis omsättningens storlek. Den kan inte vara känd i förväg. Däremot kan en i efterhand utbetald royalty utgöras av ett engångsbelopp (jfr a.a. s. 185).

När lagstiftningen om beskattning av royalties ändrades år 1981 yttrade departementschefen följande (prop. 1981/82:10 s. 59 f):

"I begreppet royalty ligger att ersättningen i princip utgår med varierande belopp, t.ex. per producerad enhet eller i förhållande till en verksamhets omsättning. Den omständigheten att det i ett royaltyavtal stipuleras fasta minimi- eller maximibelopp påverkar inte ersättningens karaktär av royalty. En på förhand fastställd avgift kan däremot inte hänföras till royalty. Den kan beskattas antingen som periodiskt utgående avgift enligt tredje stycket eller som ersättning för upplåtelse av driften enligt fjärde stycket."

Av det citerade uttalandet framgår att engångsersättningar normalt sett inte omfattas av begreppet royalty. En form av förskottsbetalning som i praxis beskattats som intäkt av rörelse är engångsersättningar som avlösning av skyldighet att för all framtid utge royalty (RÅ 1958 Fi 1679, RÅ 1967 ref. 7). Även förskottsbetalningar som utgick i avräkning på en i efterhand bestämd rörlig licensavgift har ansetts utgöra royalty, trots att återbetalningsskyldighet inte förelåg om licensavgifterna inte nådde upp till det totalt mottagna beloppet (RÅ 1947 ref. 34).

Före år 1981 (prop. 1981/82:10, bet. 1981/82:SkU8, SFS 1981:1150) fanns inte ordet "materiella" med i lagtexten. Ändringen har antagligen inneburit en utvidgning av skattskyldigheten genom att bl.a. leasingavgifter numera omfattas av reglerna (jfr Ds 1988:62 s. 42 f). Detta var troligen inte avsett. I prop. 1981/82:10 s. 60 sägs att den ändrade ordalydelsen inte torde innebära någon ändring i förhållande till äldre regler.

Enligt ordalydelsen behöver inte en "periodvis utgående avgift" vara rörlig. Begreppet är vidare än begreppet royalty. Delaktighetstanken ligger dock bakom den skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga även i dessa fall trots att anknytningen till den svenska näringsverksamheten är ännu mindre än vad gäller royalty (jfr Bertil Wimans artikel s. 187).

I ränta/royaltydirektivet avses med *royalties*, enligt artikel 2 b, varje slags betalning som tas emot som ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biografilm och programvara, patent, varumärke, mönster och modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod, eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell,

kommersiell eller vetenskaplig natur; betalningar för nyttjandet av eller för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning.

Definitionen i direktivet stämmer överens med OECD:s royaltydefinition i artikel 12.1 modellavtalet (Model Tax Convention on Income and on Capital, femte reviderade upplagan, januari 2003), förutom att sistnämnda definition i sin nuvarande utformning inte längre täcker betalningar för nyttjandet av eller för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning. I Kupongskatteutredningens slutbetänkande SOU 1999:79 föreslogs att royalty skulle definieras i enlighet med de riktlinjer som ges i modellavtalet. Förslaget har som redan nämnts inte lett till lagstiftning.

Trots att begreppet royalty inte definierats i svensk skatterätt är det uppenbart att vad som avses med royalty inte är detsamma som enligt OECD:s modellavtal och inte heller detsamma som i ränta/royaltydirektivet. Det är dock inte nödvändigt att det svenska skatterättsliga royaltybegreppet helt stämmer överens med definitionen i direktivet. Det viktiga är att beskattning inte sker i de fall som omfattas av direktivet. Det är det faktum att en begränsat skattskyldighet juridisk person som är mottagare av ersättning i form av royalty eller avgift anses ha inkomst från ett fast driftställe i Sverige som i vissa fall medför att Sverige inte lever upp till direktivets krav. Om undantag från skattskyldighet görs för de fall villkoren enligt direktivet är uppfyllda kommer Sverige att leva upp till direktivets krav. Någon ny skatterättslig definition av royalty behövs därför inte utan det räcker med att de nya bestämmelserna omfattar ”ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas”.

För att skattskyldighet för ersättning i form av royalty eller liknande avgift skall uppkomma för den utländska mottagaren krävs enligt 6 kap. 11 § andra stycket IL att ersättningen skall komma från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här, dvs. antingen från någon form av svensk näringsverksamhet eller från ett fast driftställe till ett utländskt företag. Enligt direktivet (artikel 1.1) skall sådana betalningar inte beskattas i Sverige om den som har rätt till royaltyn är ett bolag i en annan medlemsstat, eller ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat och tillhör ett bolag i en medlemsstat. Det bolag som är betalare, eller det bolag vars fasta driftställe behandlas som betalare, måste dessutom vara ett närstående bolag till det bolag som har rätt till, eller vars fasta driftställe behandlas som den som har rätt till royaltyn (artikel 1.7). Endast bolag som har hemvist inom gemenskapens territorium kan vara närstående bolag (artikel 3 b, andra stycket). Betalaren av royaltyn måste vara ett bolag i en medlemsstat inom Europeiska unionen (EU) eller ett fast driftställe till ett bolag i en medlemsstat. Mottagaren måste antingen vara ett bolag i en medlemsstat eller ett fast driftställe i en medlemsstat till ett sådant bolag. Vad som avses med ett bolag i en medlemsstat definieras i artikel 3 a. I en bilaga till direktivet framgår vilka företagsformer i de olika EU-länderna som omfattas av denna artikel. För Sveriges del räknas endast två företagsformer upp, nämligen ”aktiebolag” och ”försäkringsaktiebolag”.

Slutsatsen blir att för att de svenska reglerna skall vara förenliga med direktivet krävs tre saker: 1) att betalaren är en person som omfattas av bilagan till direktivet och antingen är obegränsat skattskyldig eller

begränsat skattskyldig och bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe här, 2) att mottagaren av ersättningen är en juridisk person som omfattas av definitionen av ”bolag i en medlemsstat”, och 3) att betalaren av royaltyn eller avgiften är närstående företag i direktivets mening (dvs. det som i den svenska lagstiftningen uttrycks med begreppet ”företag i intressegemenskap”).

För att säkerställa att de företag som omfattas av bestämmelserna är desamma som enligt direktiven bör definitionerna av ”bolag i en medlemsstat” och ”närstående bolag” (motsvaras av begreppet ”företag i intressegemenskap”) inarbetas i den svenska lagtexten (se närmare författningskommentaren till 6 a kap. 4 och 6 §§).

En medlemsstat har enligt direktivet (artikel 1.10) valfriheten att inte tillämpa direktivet i de fall där villkoren på att vara ett närstående bolag inte varit oavbrutet uppfyllda under minst två år. Det finns inget som talar för att reglerna skulle användas i skatteflyktssyfte om man inte inför ett sådant tvåårskrav. Det finns inte heller några andra skäl för att införa ett sådant krav i den svenska lagstiftningen. Att övriga villkor som uppställs i direktivet för skattefrihet är uppfyllda torde vara tillräckligt.

Om, på grund av särskilda förbindelser mellan betalaren och den som har rätt till räntor eller royalties, eller mellan någon av dem och tredje man, beloppet av räntor eller royalties överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan betalaren och den som har rätt till betalningen om sådana förbindelser inte förelegat, skall reglerna om skattefrihet enligt direktivet (artikel 4.2) endast tillämpas på det eventuella senare beloppet. Bestämmelsen motsvarar regeln i artikel 12 punkt 4 i OECD:s modellavtal. Av kommentaren till modellavtalet framgår att syftet med bestämmelsen är att begränsa tillämpligheten av artikel 12 punkt 1 om att underlåta beskattning i källstaten enbart på det belopp som betalningen hade uppgått till enligt armlängdsprincipen.

Den svenska armlängdsregeln finns i 14 kap. 19 § IL. Enligt denna bestämmelse skall, om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om

1) den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,

2) det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och

3) det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Ekonomisk intressegemenskap som avses i bestämmelsen anses enligt 14 kap. 20 § IL föreligga om

– en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller

– samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

Bestämmelsen om överroyalty i direktivet och den svenska armlängdsregeln har inte riktigt samma tillämpningsområde. I 14 kap. 19 § är det resultatet av en näringsverksamhet som skall ha blivit lägre på grund av att armlängdsprincipen inte följts, medan det i direktivet talas om beloppet av räntor eller royalties. För att den svenska regeln skall bli tillämplig krävs att vissa villkor skall vara uppfyllda, bl.a. att det skall ha förelegat en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna. I direktivet räcker det med att betalningen överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan två oberoende parter. För att tillförsäkra att undantaget från skattskyldighet inte utsträcks till situationer som inte täcks av direktivet är det därför lämpligt att en bestämmelse om överroyalty tas in i den svenska lagstiftningen.

Förslaget föranleder en ändring i 13 kap. 11 § samt att ett nytt kapitel, 6 a kap., i IL och att tre nya bilagor förs in i lagen. Den närmare utformningen av bestämmelserna behandlas i författningskommentaren.

5.3 Övergångsregler för Grekland, Portugal och Spanien

Bedömning: Några nya bestämmelser med anledning av övergångsbestämmelserna i ränta/royaltydirektivet behövs inte eftersom Sverige redan uppfyller kraven på avräkning i direktivet.

Skälen för förslaget: I artikel 6 direktivet finns särskilda övergångsregler för Grekland, Portugal och Spanien. Dessa innebär att Grekland och Portugal inte behöver tillämpa bestämmelserna i artikel 1 om att inte beskatta räntor och royalties förrän tidigast den 1 januari 2005. Övergångsreglerna är kopplade till den tidpunkt då rådets direktiv (2003/48/EG) om beskattning av inkomst från sparande i form av räntebetalningar (sparandedirektivet) skall börja tillämpas, varför det nu inte är möjligt att fastställa exakt när övergångsperioden börjar löpa. Under en övergångsperiod om åtta år räknat från den dagen får de ta ut källskatt med högst 10 procent under de fyra första åren och högst 5 procent under de fyra sista åren. Spanien behöver inte tillämpa bestämmelserna i artikel 1 på royalties förrän tidigast den 1 januari 2005. Under en övergångsperiod om sex år räknat från den dag sparandedirektivet skall börja tillämpas får källskatten inte överstiga 10 procent. Om det föreskrivs lägre skattesatser i ingångna bilaterala avtal, skall skattesatsen enligt avtalet tillämpas.

Om källskatt tas ut med stöd av övergångsbestämmelserna har det mottagande bolaget eller fasta driftstället i en annan medlemsstat rätt att få en nedsättning motsvarande denna skatt vid betalning av skatt i den andra medlemsstaten. Nedsättningen behöver inte överstiga det lägsta av följande belopp:

a) den skatt som skall erläggas i Grekland, Portugal eller Spanien på inkomst på grund av övergångsbestämmelserna, eller

b) den del av den före nedsättningen beräknade inkomstskatt som skall betalas av det bolag eller fasta driftställe som erhöll betalningarna, och som kan hänföras till betalningarna i enlighet med den nationella lagstiftningen i den medlemsstat där bolaget har hemvist eller det fasta driftstället är beläget.

Sverige har ingått skatteavtal med Grekland och Spanien. Enligt dessa avtal får källskatt som betalats avräknas från den svenska skatten. Metoden som tillämpas är fullt förenlig med kraven i direktivet.

När det gäller det framförhandlade avtalet med Portugal gäller motsvarande avräkningsbestämmelser. Riksdagen har den 30 oktober 2003 godkänt avtalet. Lagen (2003:758) om skatteavtal mellan Sverige och Portugal träder i kraft den 31 december 2003 och tillämpas beträffande källskatter på belopp som förvärvas den 1 januari 2000 eller senare (SFS 2003:891). Sammanfattningsvis kan konstateras att Sverige redan uppfyller kraven i direktivet och några nya bestämmelser behövs därför inte.

5.4 Självdeklarationer och kontrolluppgifter

Bedömning: Ränta/royaltydirektivet föranleder inte några nya bestämmelser om uppgifter i självdeklarationer eller i kontrolluppgifter.

Skälen för bedömningen: Av avsnitt 4.2.2 framgår att det finns en skyldighet för den som betalar ut royalty till en begränsat skattskyldig juridisk person att lämna kontrolluppgift. Den omständigheten att den juridiska personen inte är skattskyldig för royaltyn i Sverige innebär inte att kontrolluppgift ej behöver lämnas. Kontrolluppgiften används framför allt för informationsutbyte med andra länder. Uppgiften kan också användas för kontroll av att villkoren för undantag för skattskyldighet enligt de nya reglerna är uppfyllda.

Källstaten kan enligt artikel 1.11 ränta/royaltydirektivet begära att det påvisas genom ett intyg att villkoren i artikel 1 och artikel 3 var uppfyllda vid tidpunkten för betalningen av räntor eller royalties. Om det inte har intygats, har medlemsstaten rätt att kräva källskatteavdrag. I artiklarna 1.12–16 regleras vilka uppgifter intyget skall innehålla och andra administrativa frågor. Från svensk sida torde frågan om intyg inte bli aktuell. I den mån skatteförvaltningen behöver kompletterande uppgifter kan detta inhämtas genom föreläggande.

5.5 Ikraftträdandebestämmelser

Förslag: Bestämmelserna skall träda i kraft snarast möjligt och tillämpas på ersättningar som hänför sig till tiden efter utgången av år 2003.

Skälen för förslaget: Medlemsstaterna skall enligt artikel 7 i direktivet sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa direktivet senast den 1 januari 2004 och skall genast underrätta kommissionen om det.

De nya bestämmelserna är av förmånskaraktär och det föreligger därför inte några hinder mot att ge dem retroaktiv tillämpning. De bör följaktligen träda i kraft snarast möjligt och tillämpas på ersättningar som hänför sig till tiden efter utgången av år 2003.

6 Konsekvenser för de offentliga finanserna

För att göra en bedömning av den offentligfinansiella effekten av att införa direktivet har data från Riksbankens officiella statistik samlats in för åren 2000-2002. Datan har därefter bearbetats av Skattemyndigheten i Stockholm. Uppgifterna avser alla registrerade utbetalningar av royalty överstigande 100 000 kr (150 000 kr för andra halvåret 2002). Tabell 1 redovisar utbetalning av royalty till USA och Storbritannien – vilka utgör de i särklass största mottagarna – samt för Grekland, Italien, Spanien och Österrike, dvs. de länder där skatteavtalen ger Sverige rätt att beskatta utbetalning av royalty. Då utbetalningarna varierar mellan olika år är det mest rättvisande att göra bedömningen utifrån de genomsnittliga utbetalningarna för åren 2000–2002.

Tabell 1. Royaltybetalningar från Sverige till vissa länder
(miljoner kronor, år 2000-2002)

	År			Genomsnitt 2000-2002
	2000	2001	2002	
USA	2 566	2 165	1 780	2 170
Storbritannien	761	988	1 025	925
<i>Delsumma</i>	<i>3 327</i>	<i>3 153</i>	<i>2 802</i>	<i>3 094</i>
Grekland	0	8	0	3
Italien	12	13	11	12
Spanien	18	6	4	9
Österrike	8	10	11	10
<i>Delsumma</i>	<i>38</i>	<i>37</i>	<i>26</i>	<i>34</i>
Total royalty	6 521	6 940	6 805	6 755

Delsumman för de fyra länderna med vilka Sverige har rätt att beskatta royalty uppgår till 34 miljoner kronor i genomsnitt för åren 2000-2002. Den faktiska summan kan tänkas vara något högre då man även beaktar betalningar understigande 100 000 kr samt att det nya avtalet med Portugal också kommer att innebära en rätt att ta ut källskatt. Utbetalningarna av royalty från Portugal har uppgått till i genomsnitt 2 miljoner kronor under åren 2000–2002 (2 miljoner år 2000, 1 miljon år 2001 och 4 miljoner år 2002). Inte desto mindre är konklusionen den att med en skattesats på 10 procent (lägre för Italien) på utbetalningarna är den offentligfinansiella effekten av att införa direktivet är försumbar.

7 Författningskommentar

7.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

6 a kap.

1 §

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

2 §

I paragrafen finns huvudregeln om att en begränsat skattskyldig juridisk person inte är skattskyldig för ersättning i form av royalty och liknande avgift om villkoren som anges i 3–6 §§ är uppfyllda.

3 §

I paragrafen anges de villkor som uppställs på betalaren av ersättningen. Denne skall vara en sådan person som anges i bilaga 6 a.1 som motsvarar innehållet i bilagan till direktivet och antingen vara obegränsat skattskyldig eller begränsat skattskyldig samt bedriva näringsverksamhet från ett fast driftställe här. Detta beror på att ersättning i form av royalty och liknande avgift inte ger upphov till begränsad skattskyldighet enligt 6 kap. 11 § andra stycket, om den inte kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här. Begreppet ”person” har valts eftersom det inte är säkert att samtliga associationsformer som omfattas av bilagan är juridiska personer enligt IL.

4 §

Av paragrafen framgår att mottagaren av ersättningen skall vara en sådan juridisk person som anges i bilaga 6 a.1 som motsvarar bilagan till direktivet och uppfylla villkoren i punkt 1–3. Till skillnad från i 3 § används här uttrycket ”juridisk person” eftersom endast sådana associationsformer kan vara begränsat skattskyldiga enligt 6 kap. 11 § andra stycket. Paragrafen införlivar bl.a. definitionen av ”bolag i en medlemsstat” som finns i artikel 3 a i direktivet.

Av *punkt 1* framgår att den juridiska personen enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat i Europeiska unionen (EU) skall anses höra hemma där och inte enligt ett skatteavtal får anses ha hemvist utanför EU. Punkten motsvarar artikel 3 a ii) i direktivet.

Av *punkt 2* framgår att den juridiska personen utan rätt till undantag skall vara skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 6 a.2, eller en därmed motsvarande eller i huvudsak likartad skatt som införts efter den 26 juni 2003 (dvs. efter den dag direktivet trädde i kraft). Innehållet i bilagan motsvarar uppräkningsen i artikel 3 a iii) samt innehåller även två skatteformer i Belgien respektive Spanien som tas ut av fasta driftställen i stället för sådana skatter som inhemska företag betalar (jfr artikel 1.5.b i direktivet).

Av *punkt 3* framgår att mottagaren måste ta emot ersättningen för egen del. Bestämmelsen motsvarar artikel 1.4 i direktivet. Den säkerställer att

juridiska personer som inte är de verkliga mottagarna av betalningarna inte omfattas av undantaget från skattskyldighet.

5 §

Av paragrafen framgår att bestämmelserna om undantag från skattskyldighet inte gäller när mottagaren av ersättningen har ett fast driftställe utanför EU och den rättighet eller tillgång som ersättningen avser faktiskt hänför sig till fasta driftstället. Skälet till bestämmelsen är att direktivet inte är tillämpligt om den verkliga mottagaren av ersättningen är ett fast driftställe utanför EU.

Av artikel 1.1 framgår att den som har rätt till räntor eller royalties antingen skall vara ett bolag i en annan medlemsstat eller ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat och tillhör ett bolag i en medlemsstat. Vidare anges i artikel 1.5.a att ett fast driftställe behandlas som den som har rätt till räntor eller royalties om de fordringar, rättigheter eller det utnyttjande av de upplysningar som gett upphov till betalning av räntor eller royalties äger verkligt samband med det fasta driftstället. Syftet är naturligtvis att se till att bestämmelserna bara används i förhållande till de verkliga mottagarna av betalningen. Innebörden av paragrafen är densamma fast det uttrycks genom att man i stället anger när undantaget från skattskyldighet inte gäller.

Definitionen av fast driftställe i direktivet följer definitionen i OECD:s modellavtal. Den svenska skatterättsliga definitionen av fast driftställe i 2 kap. 29 § bygger också på samma principer som OECD:s modellavtal (se prop. 1986/87:30 s. 42 f. och prop. 1999/2000:2, del 2, s. 47). Någon ny definition av fast driftställe behövs därför inte.

6 §

Av *första stycket* framgår att betalaren och mottagaren av ersättningen skall vara i intressegemenskap för att reglerna om undantag från skattskyldighet skall gälla. När det är ett fast driftställe som är betalare eller mottagare av ersättningen görs bedömningen i förhållande till det företag, vars fasta driftställe det är. Begreppet ”intressegemenskap” motsvarar begreppet ”närstående bolag” i direktivet.

I *andra stycket* definieras vad som avses med intressegemenskap. Definitionen motsvarar definitionen av ”närstående bolag” i artikel 3 b i direktivet. Eftersom begreppet ”närstående” endast används avseende fysiska personer i IL har det bytts ut mot ”intressegemenskap”.

För att två företag skall anses vara i intressegemenskap krävs att något av villkoren i 1 eller 2 är uppfyllda.

Enligt *punkt 1* krävs att ett företag direkt innehar minst 25 procent av kapitalet i det andra företaget. Enligt artikel 3 b i direktivet kan en medlemsstat välja om kravet på 25 procent skall gälla lägsta kapitalandel eller lägsta röstandel. I både denna och nästa punkt har det första alternativet valts.

Av *punkt 2* framgår att två företag kan vara i intressegemenskap också om minst 25 procent av kapitalet i båda företagen direkt innehas av ett tredje företag. Även i detta fall har alltså kravet på lägsta kapitalandel valts. Det tredje företaget måste höra hemma i en stat som är medlem i EU. Detta måste regleras för att inte bestämmelsen skall leda till att två

dotterbolag till t.ex. ett amerikanskt företag skattefritt skall kunna skicka royalties mellan varandra.

7 §

I paragrafen finns en bestämmelse om att s.k. överroyalty inte skall omfattas av reglerna om undantag från skattskyldighet. Bestämmelsen motsvarar artikel 4.2 i direktivet och kommenteras i avsnitt 5.2.2.

13 kap.

11 §

För att få en enhetlig terminologi i lagen byts ordet ”*periodiskt*” i paragrafen ut mot ”*periodvis*” som redan används i 3 kap. 18 § andra stycket och 6 kap. 11 § andra stycket (och även i förslaget till nya 6 a kap. 1 §).

Ikraftträdande

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2004 och tillämpas på ersättningar som hänför sig till tiden efter utgången av år 2003.

Bilaga 6 a.1

Bilagan motsvarar bilagan i direktivet där samtliga bolagsformer som omfattas av direktivets bestämmelser tas upp.

Bilaga 6 a.2

Bilagan motsvarar uppräknningen av skatter i artikel 3 a iii) samt innehåller även två skatteformer i Belgien och Spanien som i dessa länder tas ut av fasta driftställen i stället för de skatter som tas ut av inhemska bolag (jfr artikel 1.5.b i direktivet).

Rådets direktiv av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika länder (2003/49/EG)

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, särskilt artikel 94 i detta,
med beaktande av kommissionens förslag¹,
med beaktande av Europaparlamentets yttrande²,
med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande³, och
av följande skäl:

(1) På en inre marknad med samma särdrag som en nationell marknad bör transaktioner mellan bolag i olika medlemsstater inte vara underkastade mindre förmånliga skattevillkor än dem som gäller för samma transaktioner mellan bolag i samma medlemsstat.

(2) Detta krav är för närvarande inte uppfyllt när det gäller räntor och royalties. Nationella skattelagar, i tillämpliga fall i kombination med bilaterala eller multilaterala avtal, innebär inte alltid upphävande av dubbelbeskattning, och tillämpningen av dem medför ofta betungande administrativa formaliteter och likviditetsproblem för de berörda bolagen.

(3) Det är nödvändigt att se till att räntor och royalties beskattas en gång i en medlemsstat.

(4) Att avskaffa beskattningen av betalningar av räntor och royalties i den medlemsstat där de uppstår, oberoende av om beskattningen sker vid källan eller genom taxering, är det lämpligaste sättet att eliminera de nyss nämnda formaliteterna och problemen och att säkerställa lika behandling i beskattningshänseende mellan nationella och gränsöverskridande transaktioner. Det är särskilt nödvändigt att avskaffa dessa skatter på sådana betalningar mellan närstående bolag i olika medlemsstater samt mellan sådana bolags fasta driftställen.

(5) Bestämmelserna bör endast tillämpas på de eventuella belopp, i form av betalningar av räntor eller royalties, som skulle ha avtalats mellan betalaren och den som har rätt till betalningen, om särskilda förbindelser mellan dem inte förelåg.

(6) Det är dessutom nödvändigt att inte hindra medlemsstaterna från att vidta lämpliga åtgärder för att bekämpa bedrägeri och missbruk.

(7) Av budgetskäl bör Grekland och Portugal tillåtas att utnyttja en övergångsperiod för att gradvis kunna sänka skatterna på betalningar av räntor och royalties, oberoende av om de tas ut vid källan eller genom taxering, till dess att de kan tillämpa bestämmelserna i artikel 1.

¹ EGT C 123, 22.4.1998, s. 9.

² EGT C 313, 12.10.1998, s. 151.

³ EGT C 284, 14.9.1998, s. 50.

(8) Av budgetskäl bör Spanien, som har satt i gång en plan för att öka Spaniens tekniska potential, tillåtas att under en övergångsperiod inte tillämpa bestämmelserna om betalningar av royalties i artikel 1.

(9) Det är nödvändigt att kommissionen lämnar en rapport till rådet om tillämpningen av detta direktiv tre år efter det att det skall ha införlivats, särskilt med tanke på en utvidgning av dess tillämpningsområde till andra bolag eller företag, och en översyn av räckvidden för definitionen på räntor och royalties i enlighet med den nödvändiga tillnärmningen av bestämmelserna om räntor och royalties i nationell lagstiftning och i bilaterala eller multilaterala dubbelbeskattningsavtal.

(10) Eftersom målet för den föreslagna åtgärden, nämligen inrättande av ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och det därför bättre kan uppnås på gemenskapsnivå, kan gemenskapen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Räckvidd och förfarande

1. De betalningar av räntor eller royalties som uppkommer i en medlemsstat skall undantas från varje form av skatt som påförs sådana betalningar i denna stat, oavsett om den tas ut vid källan eller genom taxering, under förutsättning att den som har rätt till räntan eller royaltyn är ett bolag i en annan medlemsstat, eller ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat och tillhör ett bolag i en medlemsstat.

2. En betalning som gjorts av ett bolag i en medlemsstat eller av ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat skall anses ha uppkommit i den medlemsstaten, nedan kallad "källstaten".

3. Ett fast driftställe skall behandlas som betalare av räntor eller royalties endast i den mån dessa betalningar innebär en avdragsgill kostnad för det fasta driftstället i den medlemsstat där det är beläget.

4. Ett bolag i en medlemsstat skall behandlas som den som har rätt till räntan eller royaltyn endast om det tar emot betalningarna för egen del och inte som mellanhand, till exempel som representant, förvaltare eller bemyndigad undertecknare för någon annan person.

5. Ett fast driftställe skall behandlas som den som har rätt till räntor eller royalties

a) om de fordringar, rättigheter eller det utnyttjande av de upplysningar som givit upphov till betalning av räntor eller royalties äger verkligt samband med det fasta driftstället, och

b) om betalningarna av räntor eller royalties utgör intäkter för vilka det fasta driftstället, i den medlemsstat där det är beläget, beskattas med någon av de skatter som nämns i artikel 3 a iii eller när det gäller Belgien "impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders" eller när det gäller Spanien "impuesto sobre la renta de no residentes", eller en identisk eller i huvudsak likartad skatt, vilken påförs efter detta direktivs

ikraftträdande vid sidan av eller i stället för de för närvarande utgående skatterna.

6. Om ett fast driftställe som tillhör ett bolag i en medlemsstat behandlas som betalare av eller den som har rätt till räntorna eller royaltyn, skall ingen annan del av bolaget behandlas som betalare av eller den som har rätt till dessa räntor eller royalties enligt denna artikel.

7. Denna artikel skall endast gälla om det bolag som är betalare, eller det bolag vars fasta driftställe behandlas som betalare, av räntor och royalties är ett närstående bolag till det bolag som har rätt till, eller vars fasta driftställe behandlas som den som har rätt till, dessa räntor eller royalties.

8. Denna artikel skall inte gälla om räntor och royalties betalas av eller till ett fast driftställe som är beläget i tredje stat och tillhör ett bolag i en medlemsstat och bolagets affärsverksamhet helt eller delvis bedrivs genom det fasta driftstället.

9. Ingenting i denna artikel skall hindra en medlemsstat från att beakta de räntor eller royalties som mottas av dess bolag, de fasta driftställena som tillhör dess bolag eller de fasta driftställena som är belägna i den staten när staten tillämpar sin skattelagstiftning.

10. En medlemsstat skall ha valfriheten att inte tillämpa detta direktiv på ett bolag i en annan medlemsstat eller på ett fast driftställe tillhörande ett bolag i en annan medlemsstat i de fall där villkoren i artikel 3 b inte varit oavbrutet uppfyllda under minst två år.

11. Källstaten får begära att det påvisas genom ett intyg att villkoren i denna artikel och i artikel 3 var uppfyllda vid tidpunkten för betalningen av räntor eller royalties. Om det inte har intygats att villkoren i denna artikel var uppfyllda vid tidpunkten för betalningen, har medlemsstaten rätt att kräva källskatteavdrag.

12. Källstaten får ställa som villkor för undantag enligt detta direktiv att den har fattat ett beslut om att bevilja undantag till följd av ett intyg om att kraven i denna artikel och i artikel 3 har fullgjorts. Ett beslut om undantag skall fattas inom tre månader efter det att intyget och sådana upplysningar till stöd för detta som källstaten rimligen kan begära har lämnats in och skall gälla under minst ett år efter dagen för beslutet.

13. När det gäller punkterna 11 och 12, skall det intyg som skall utfärdas gälla för vart och ett av betalningskontrakten under minst ett år och högst tre år från dagen för utfärdandet och det skall innehålla följande upplysningar:

a) Bevis för det mottagande bolagets skatterättsliga hemvist och, om så är nödvändigt, för förekomsten av ett fast driftställe, intygad av skattemyndigheten i den medlemsstat i vilken det mottagande bolaget har sin skatterättsliga hemvist eller i vilken det fasta driftstället är beläget.

b) Att det mottagande bolaget har rätt till betalningen enligt punkt 4 eller att villkoren enligt punkt 5 är uppfyllda, om ett fast driftställe är betalningsmottagare.

c) Att villkoren enligt artikel 3 a iii är uppfyllda för det mottagande bolaget.

d) Minsta ägarandel eller kriteriet om minsta röstandel enligt artikel 3 b.

e) Den tid under vilken ägandet enligt d har förelegat.

Medlemsstaterna får dessutom begära in den rättsliga grunden för betalningar enligt kontraktet (t.ex. låneavtal eller licensavtal).

14. Om villkoren för undantag inte längre är uppfyllda, skall det mottagande bolaget eller fasta driftstället omedelbart underrätta det betalande bolaget eller fasta driftstället och, om källstaten begär det, den behöriga myndigheten i den staten.

15. Om det betalande bolaget eller fasta driftstället har hållit inne källskatt som skall undantas enligt denna artikel, får krav ställas om återbetalning av denna källskatt. Medlemsstaten får begära in den information som anges i punkt 13. En ansökan om återbetalning måste lämnas in inom den fastställda perioden. Perioden får inte understiga två år räknat från och med det datum då räntor eller royalties betalas.

16. Källstaten skall återbetala den överskjutande innehållna källskatten inom ett år efter det att en ansökan och sådana upplysningar till stöd för denna som den rimligen kan begära vederbörligen mottagits. Om den innehållna källskatten inte har återbetalats inom denna period, har det mottagande bolaget eller fasta driftstället vid det berörda årets utgång rätt till ränta på den skatt som skall återbetalas motsvarande den nationella räntesats som är tillämplig i jämförbara fall enligt källstatens nationella lagstiftning.

Artikel 2

Definition av ränta och royalty

I detta direktiv avses med

a) *ränta*: inkomst av varje slags fordran, antingen den säkerställts genom inteckning i fast egendom eller inte, och antingen den medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller inte; uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper och obligationer eller debentures, däri inbegripet agiobelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures; straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta.

b) *royalties*: varje slags betalning som tas emot som ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biograffilm och programvara, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod, eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur; betalningar för nyttjandet av eller för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning skall anses vara royalties.

Artikel 3

Definition av bolag, närstående bolag och fast driftställe

I detta direktiv avses med

a) *bolag i en medlemsstat*:

i) varje bolag som föreligger i en av de former som anges i förteckningen i bilagan, och

ii) som enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses ha hemvist i den medlemsstaten och som inte enligt ett dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst med tredje stat anses ha skatterättslig hemvist utanför gemenskapen, och

iii) som är skyldigt att erlægga någon av följande skatter utan rätt till undantag från skatteplikt, eller en skatt som är identisk eller i huvudsak likartad och som påförs efter tidpunkten för detta direktivs ikraftträdande vid sidan av, eller i stället för, nedanstående för närvarande utgående skatter:

- impôt des sociétés/vennootschapsbelasting i Belgien,
- selskabsskat i Danmark,
- Körperschaftsteuer i Tyskland,
- Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων i Grekland,
- impuesto sobre sociedades i Spanien,
- impôt sur les sociétés i Frankrike,
- corporation tax i Irland,
- imposta sul reddito delle persone giuridiche i Italien,
- impôt sur le revenu des collectivités i Luxemburg,
- vennootschapsbelasting i Nederländerna,
- Körperschaftsteuer i Österrike,
- imposto sobre o rendimento da pessoas colectivas i Portugal,
- yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund i Finland,
- statlig inkomstskatt i Sverige,
- corporation tax i Förenade kungariket.

b) Ett bolag är ett *närstående bolag* till ett annat bolag, om åtminstone

i) det första bolaget direkt innehar minst 25 % av kapitalet i det andra bolaget, eller om

ii) det andra bolaget direkt innehar minst 25 % av kapitalet i det första bolaget, eller om

iii) ett tredje bolag direkt innehar minst 25 % av kapitalet både i det första och i det andra bolaget.

Innehavet skall endast gälla bolag som har hemvist inom gemenskapens territorium.

Medlemsstaterna skall dock ha möjlighet att ersätta kriteriet om lägsta kapitalandel med ett kriterium om lägsta röstandel.

c) Beteckningen *fast driftställe* avser en stadigvarande plats för affärsverksamhet belägen i en medlemsstat, från vilken ett bolags verksamhet helt eller delvis bedrivs.

Artikel 4

Undantag för betalningar som räntor eller royalties

1. Källstaten är inte skyldig att säkerställa de förmåner som detta direktiv innebär i följande fall:

a) Betalningar som behandlas som vinstutdelning eller som återbetalning av kapital i enlighet med källstatens lagstiftning.

b) Betalningar från fordringar som medför rätt att få del av gäldenärens vinster.

c) Betalningar från fordringar som ger borgenären rätt att byta ut sin rätt till ränta mot rätt att få del av gäldenärens vinster.

d) Betalningar från fordringar som inte innehåller någon bestämmelse om återbetalning av kapitalbeloppet eller om återbetalningen skall göras mer än 50 år efter tidpunkten för utfärdandet.

2. Om, på grund av särskilda förbindelser mellan betalaren och den som har rätt till räntor eller royalties, eller mellan någon av dem och tredje man, beloppet av dessa räntor eller royalties överstiger det belopp

som skulle ha avtalats mellan betalaren och den som har rätt till betalningen om sådana förbindelser inte förelegat, skall bestämmelserna i detta direktiv endast tillämpas på det eventuella senare beloppet.

Artikel 5

Bedrägeri och missbruk

1. Detta direktiv skall inte påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser för att förebygga bedrägeri eller missbruk.

2. Medlemsstaterna får, när det gäller transaktioner som har skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk som huvudsakligt syfte eller som ett av huvudsyftena, återkalla de förmåner som detta direktiv innebär eller vägra att tillämpa direktivet.

Artikel 6

Övergångsregler för Grekland, Spanien och Portugal

1. Grekland och Portugal skall tillåtas att inte tillämpa bestämmelserna i artikel 1 förrän den tillämpningsdag som avses i artikel 17.2 och 17.3 i rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar⁴. Under en övergångsperiod om åtta år med början nyss nämnda datum får skattesatsen på betalningar av räntor och royalties till ett närstående bolag i en annan medlemsstat, eller till ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat och tillhörande ett närstående bolag i en medlemsstat, inte överstiga 10 % under de fyra första åren och 5 % under de fyra sista åren.

Spanien skall tillåtas att, endast för royalties, inte tillämpa bestämmelserna i artikel 1 förrän den tillämpningsdag som avses i artikel 17.2 och 17.3 i direktiv 2003/48/EG. Under en övergångsperiod om sex år med början nyss nämnda datum får skattesatsen på betalningar av royalties till ett närstående bolag i en annan medlemsstat, eller till ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat och tillhörande ett närstående bolag i en medlemsstat, inte överstiga 10 %.

För tillämpningen av dessa övergångsregler gäller emellertid att om det i mellan Grekland, Spanien eller Portugal och andra medlemsstater ingångna bilaterala avtal föreskrivs en lägre skattesats än dem som avses i första och andra styckena, skall denna lägre skattesats även fortsättningsvis tillämpas. Före utgången av någon av de övergångsperioder som anges i detta stycke får rådet enhälligt, på förslag av kommissionen, besluta om en eventuell förlängning av nämnda övergångsperioder.

2. Om ett bolag i en medlemsstat, eller ett fast driftställe beläget i den medlemsstaten och tillhörande ett bolag i en medlemsstat,

– erhåller räntor eller royalties från ett närstående bolag i Grekland eller Portugal,

– erhåller royalties från ett närstående bolag i Spanien,

– erhåller räntor eller royalties från ett fast driftställe beläget i Grekland eller Portugal och tillhörande ett närstående bolag i en medlemsstat, eller

⁴ EUT L 157, 26.6.2003, s. 38.

– erhåller royalties från ett fast driftställe beläget i Spanien och tillhörande ett närstående bolag i en medlemsstat,

skall den förstnämnda medlemsstaten medge en nedsättning, motsvarande den skatt som betalats i Grekland, Spanien eller Portugal på denna inkomst i enlighet med punkt 1, av inkomstskatten för det bolag eller fasta driftställe som erhöll denna inkomst.

3. Den nedsättning som föreskrivs i punkt 2 behöver inte överstiga det lägsta av följande belopp, nämligen

a) den skatt som skall erläggas i Grekland, Spanien eller Portugal på denna inkomst på grundval av punkt 1, eller

b) den del av den före nedsättningen beräknade inkomstskatt som skall betalas av det bolag eller fasta driftställe som erhöll betalningarna av räntor eller royalties, och som kan hänföras till betalningarna i enlighet med den nationella lagstiftningen i den medlemsstat där bolaget har hemvist eller det fasta driftstället är beläget.

Artikel 7

Genomförande

1. Medlemsstaterna skall sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv senast den 1 januari 2004. De skall genast underrätta kommissionen om detta.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser skall de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen skall göras skall varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna skall till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv samt en jämförelsetabell över bestämmelserna i detta direktiv och de nationella bestämmelser som antagits.

Artikel 8

Översyn

Kommissionen skall senast den 31 december 2006 överlämna en rapport till rådet om tillämpningen av detta direktiv, särskilt med tanke på en utvidgning av dess tillämpningsområde till andra bolag eller företag än dem som avses i artikel 3 och bilagan.

Artikel 9

Avgränsningsklausul

Detta direktiv skall inte påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som går utöver bestämmelserna i detta direktiv och är utformade för att avskaffa eller mildra dubbelbeskattning av räntor och royalties.

Artikel 10

Ikraftträdande

Detta direktiv träder i kraft samma dag som det offentliggörs i Europeiska unionens officiella tidning.

Artikel 11

Adressater

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Luxemburg den 3 juni 2003.

På rådets vägnar

N. CHRISTODOULAKIS

Ordförande

BILAGA

Förteckning över bolag som omfattas av artikel 3 a i direktivet

a) Bolag som enligt belgisk rättsordning går under benämningen "naamloze vennootschap"/"société anonyme", "commanditaire vennootschap op aandelen"/"société en commandite par actions", "besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid"/"société privée à responsabilité limitée" samt de offentligrättsliga organ som bedriver verksamhet enligt civilrättsliga regler.

b) Bolag som enligt dansk rättsordning går under benämningen "aktieselskab" och "anpartsselskab".

c) Bolag som enligt tysk rättsordning går under benämningen "Aktiengesellschaft", "Kommanditgesellschaft auf Aktien", "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" och "bergrechtliche Gewerkschaft".

d) Bolag som enligt grekisk rättsordning går under benämningen "ανώνη εταιρία".

e) Bolag som enligt spansk rättsordning går under benämningen "sociedad anónima", "sociedad comanditaria por acciones", "sociedad de responsabilidad limitada" samt de offentligrättsliga organ som bedriver verksamhet enligt civilrättsliga regler.

f) Bolag som enligt fransk rättsordning går under benämningen "société anonyme", "société en commandite par actions", "société à responsabilité limitée" och industriella och affärsdrivande offentliga organ och företag.

g) Bolag som enligt irländsk rättsordning, går under benämningen "public companies limited by shares or by guarantee", "private companies limited by shares or by guarantee", organ registrerade enligt "Industrial and Provident Societies Acts" eller hypotekskassor registrerade enligt "Building Societies Acts".

h) Bolag som enligt italiensk rättsordning går under benämningen "società per azioni", "società in accomandita per azioni", "società a responsabilità limitata" och offentliga och privata företag som bedriver industriell verksamhet eller affärsverksamhet.

i) Bolag som enligt luxemburgsk rättsordning går under benämningen "société anonyme", "société en commandite par actions" och "société à responsabilité limitée".

j) Bolag som enligt nederländsk rättsordning går under benämningen "naamloze vennootschap" och "besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid".

k) Bolag som enligt österrikisk rättsordning går under benämningen "Aktiengesellschaft" och "Gesellschaft mit beschränkter Haftung".

l) Handelsföretag eller de bolag som är bildade enligt civillagstiftning och som har handelsföretagsform samt kooperativa och offentliga företag, vilka är bildade i enlighet med portugisisk rättsordning.

m) Bolag som enligt finländsk rättsordning går under benämningen "osakeyhtiö/aktiebolag", "osuuskunta/andelslag", "säästöpankki/sparbank" och "vakuutusyhtiö/försäkringsbolag".

n) Bolag som enligt svensk rättsordning går under benämningen "aktiebolag" och "försäkringsaktiebolag".

o) Bolag som är bildade enligt brittisk rättsordning.